

A-555-02  
2003 FCA 307

A-555-02  
2003 CAF 307

**The Minister of National Revenue** (*Appellant*)

**Le Ministre du Revenu national** (*appelant*)

v.

c.

**Bruce Kitsch, Leslie Tower, Robert Tower and BDO Dunwoody LLP** (*Respondents*)

**Bruce Kitsch, Leslie Tower, Robert Tower et BDO Dunwoody LLP** (*intimés*)

*INDEXED AS: TOWER v. M.N.R. (F.C.A.)*

*RÉPERTORIÉ: TOWER c. M.R.N. (C.A.F.)*

Federal Court of Appeal, Létourneau, Sharlow and Malone JJ.A.—Vancouver, June 24; Ottawa, July 22, 2003.

Cour d'appel fédérale, juges Létourneau, Sharlow et Malone, J.C.A.—Vancouver, 24 juin; Ottawa, 22 juillet 2003.

*Income Tax — Practice — On advice of accountant, taxpayers entering transactions to produce interest expense deductions — M.N.R. issuing two requirements to accounting firm to provide tax files, tax planning documents, written responses to questions under Income Tax Act, s. 231.2(1) — Applications Judge ordering compliance with requirements except parts requiring written responses or creation of new documents — S. 231.2(1)(b) providing Minister with power to compel production of “any document” — Minister entitled to compel production of documents, records under s. 231.2(1)(b), to ask questions to elicit knowledge, facts under s. 231.2(1)(a) which permits Minister to compel production of “information” — Taxpayers’ accountants having no right of redaction with respect to documents subject of requirements as no evidence of third party information therein — As requested information may be relevant to tax liability requirements issued for purpose of administration, enforcement of Act.*

*Impôt sur le revenu — Pratique — Sur l’avis d’un expert-comptable, les contribuables ont effectué des transactions en vue de déduire des frais d’intérêt — Le M.R.N. a fait parvenir au cabinet d’experts comptables deux demandes de renseignements visant la production de dossiers fiscaux, de documents de planification et de réponses à certaines questions conformément à l’art. 231.2(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu — Le juge des demandes a ordonné aux intimés de donner suite aux demandes à l’exception de celles visant les réponses écrites ou la création de nouveaux documents — L’art. 231.2(1)(b) confère au ministre le pouvoir d’exiger la production «des documents» — Le ministre peut exiger la production de documents et de registres suivant l’art. 231.2(1)(b) et poser des questions pour s’informer et connaître les faits selon l’art. 231.2(1)(a), qui autorise le ministre à exiger la production de «renseignements» — Les experts-comptables des contribuables ne jouissaient d’aucun droit d’expurger les documents visés par les demandes de production parce qu’aucun élément de preuve n’indiquait que ces documents renfermaient des renseignements se rapportant à des tiers — Comme les renseignements requis peuvent être pertinents pour évaluer la dette fiscale, les demandes de production avaient pour objet d’appliquer et d’exécuter la Loi.*

*Practice — Privilege — Whether material prepared by accountants for purpose of providing tax advice privileged communications — “Class” privilege, “case-by-case” privilege discussed — Solicitor-client privilege rooted in proper administration of justice — Advice given by tax accountants not elevated to level of solicitor-client privilege — As disputed communications not meeting Wigmore’s four principles set out in treatise on evidence, not covered by case-by-case privilege.*

*Pratique — Communications privilégiées — Les documents préparés par les experts-comptables pour fournir des conseils fiscaux constituaient-ils des communications privilégiées? — Examen du privilège «générique» et du privilège «qui dépend des conditions de chaque cas» — Le privilège du secret professionnel de l’avocat est essentiel à la bonne administration de la justice — Les conseils donnés par des experts-comptables ne peuvent être assimilés au privilège du secret professionnel de l’avocat — Les communications en litige ne répondant à aucun des quatre principes énoncés par Wigmore dans son traité sur la preuve, elles ne sont pas protégées par le privilège qui dépend des conditions de chaque cas.*

*Construction of Statutes — Income Tax Act, s. 231.2(1) — S. 231.2(1)(a) giving Minister power to compel production of «information»; s. 231.2(1)(b) giving power to compel production of «any document» — Presumption against redundancy and every word in statute presumed to make sense, plays specific role in advancing legislative purpose — Different interpretation must be given to both paragraphs, and different meanings given to «information», «document» — «Information» meaning knowledge or facts — To exercise power, Minister must be able to ask questions to elicit knowledge, facts, figures.*

These were an appeal and a cross-appeal from a Trial Division order allowing in part an application for judicial review of two decisions of the Minister of National Revenue to issue two “requirements to provide information” under subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act*. The taxpayers were businessmen who decided, in 1997, to emigrate from Canada and give up their Canadian residency. After consultation with a chartered accountant from BDO Dunwoody, they entered into transactions intended to produce interest expense deductions that would offset the taxable income expected to arise when they ceased to be residents of Canada in 1998. The taxpayers each negotiated separate loans with Canadian Imperial Bank of Commerce and claimed deductions for the interest expenses associated with those loans in their 1997 and 1998 income tax returns. In an initial assessment of the taxpayers’ 1997 taxation years, the Minister allowed their interest deductions. By letters dated May 12, 2000, the Minister requested from the taxpayers information regarding their 1997 and 1998 tax deductions. Dunwoody responded on their behalf but certain information requested was not supplied. Subsequently, the Minister reassessed the taxpayers and disallowed the interest deductions. Meanwhile, on July 11 and 18, 2001, the Minister required Dunwoody to deliver up all the tax files, tax planning documents and all of the files relating to the taxpayers, and to provide written responses to certain questions. The Applications Judge ordered the taxpayers to comply with the Minister’s requirements, except for those parts which required written responses to questions or which compelled Dunwoody to create new documents, as these latter demands were said to be outside the scope of subsection 231.2(1) of the Act. Two issues were raised on appeal: (1) whether subsection 231.2(1) allows Dunwoody to refuse to answer the Minister’s written questions or to create new documents; and (2) whether subsection 231.2(1) permits Dunwoody to remove confidential references and information in respect of persons other than the taxpayers from the documents to be delivered in response to the Minister’s requirements. Two more issues were raised on cross-appeal: (3) whether the requirements were issued for the purpose of the administration and enforcement of the Act within the meaning

*Interprétation des lois — Art. 231.2(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu — L’art. 231.2(1)a confère au ministre le pouvoir d’exiger la production de «renseignements» tandis que l’art. 231.2(1)b lui confère le pouvoir d’exiger la production de «documents» — Présomption de non-redondance; chaque mot d’une loi est présumé être logique et jouer un rôle précis pour favoriser l’objet de la loi — Il faut interpréter différemment les alinéas en question et donner un sens différent aux termes «renseignement» et «document» — «Renseignement» s’entend de la connaissance ou des faits — Pour exercer son pouvoir, le ministre doit être habilité à poser des questions pour et connaître les faits et chiffres.*

Ils s’agit d’un appel et d’un appel incident d’une ordonnance de la Section de la première instance accueillant en partie la demande de contrôle judiciaire de deux décisions du ministre du Revenu national qui a envoyé deux «demandes de production de renseignements» en application du paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Les contribuables, des hommes d’affaires, ont décidé en 1997 d’émigrer à l’étranger et de renoncer à leur résidence canadienne. Après avoir consulté un expert-comptable du cabinet BDO Dunwoody, ils ont effectué des transactions en vue de déduire des frais d’intérêt pour contrebalancer le revenu imposable prévu une fois qu’ils cesseraient d’être résidents du Canada, en 1998. Les contribuables ont négocié chacun séparément des emprunts auprès de la Banque Canadienne Impériale de Commerce et déduit les frais d’intérêt correspondant à ces emprunts dans leurs déclarations de revenu pour 1997 et 1998. Dans son avis de cotisation initial aux contribuables pour 1997, le ministre a admis les déductions des frais d’intérêt qu’ils réclamaient. Par lettres datées du 12 mai 2000, le ministre a réclaté des contribuables des renseignements concernant les déductions d’impôt faites en 1997 et 1998. Dunwoody a répondu au nom des contribuables, mais sans fournir certains renseignements demandés. Les contribuables ont ensuite fait l’objet d’une nouvelle cotisation de la part du ministre qui a rejeté les déductions pour frais d’intérêts. Dans l’intervalle, les 11 et 18 juillet 2001, le ministre a enjoint à Dunwoody de remettre tous les dossiers fiscaux, documents de planification fiscale et autres dossiers se rapportant aux contribuables et de répondre par écrit à certaines questions. Le juge des demandes a ordonné aux contribuables de se conformer aux demandes de production de renseignements, hormis les parties nécessitant des réponses écrites aux questions ou contraignant Dunwoody à créer de nouveaux documents, ces dernières demandes n’étant pas visées par le paragraphe 231.2(1) de la Loi. Deux questions ont été soulevées en appel: 1) Dunwoody pouvait-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), refuser de répondre aux questions écrites du ministre ou de créer de nouveaux documents?; et 2) Dunwoody pouvait-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), supprimer des documents qu’il devait livrer, en réponse aux

of section 231.2; and (4) whether certain of the requested material prepared by Dunwoody for the purpose of providing tax advice to the taxpayers was privileged.

*Held*, the appeal should be allowed and the cross-appeal should be dismissed.

(1) The Applications Judge erred in his interpretation of subsection 231.2(1) by failing to give a meaning to paragraph 231.2(1)(a). In statutory interpretation there is a presumption against redundancy. Every word in a statute is presumed to make sense and to have a specific role to play in advancing the legislative purpose. This principle dictates that meaning must be given to both paragraphs (a) and (b) of subsection 231.2(1), and unless there is a good reason to the contrary, a different interpretation must be given to both paragraphs, and different meanings to the words “information” and “document”. Paragraph 231.2(1)(b) provides the Minister with the power to compel production of “any document”. The word “document”, as used in the Act, is not restricted to writings. It is defined in section 231 as including “money, a security and a record”. Paragraph 231.2(1)(a), when properly interpreted, empowers the Minister to compel a taxpayer to provide “information”, meaning knowledge or facts. In order to exercise this power, the Minister must be able to ask questions to elicit the knowledge, facts or figures. The words used in paragraph (a) enable the Minister not only to get the information regarding a taxpayer’s income, but also to specify the form in which this information must be provided. The Minister was therefore able to compel production of documents and records under paragraph 231.2(1)(b) and ask questions to elicit knowledge or facts under paragraph 231.2(1)(a).

(2) The Applications Judge gave Dunwoody permission to redact such names or information from the material if it became necessary to protect confidential third party information. However, once Dunwoody assembled the required documents, it was discovered that there was nothing to be redacted. The record before the Applications Judge contained no evidence that there was any third party information in any of the documents that were the subject of the requirements. The Applications Judge therefore erred in stating that Dunwoody had a right of redaction with respect to the documents in question. He should instead have concluded that Dunwoody had failed to establish any factual basis for asserting such a right.

demandes du ministre, les indications et renseignements confidentiels relatifs à des personnes autres que les contribuables? Deux autres questions ont été soulevées au cours de l’appel incident: 3) les demandes de production de renseignements avaient-elles pour objet d’appliquer et d’exécuter la Loi au sens de l’article 231.2?; et 4) certains des documents requis que Dunwoody a préparés dans le cadre des conseils fiscaux destinés aux contribuables étaient-ils protégés par le secret professionnel?

*Arrêt*: l’appel est accueilli et l’appel incident est rejeté.

1) Le juge des demandes a interprété de façon erronée le paragraphe 231.2(1) en ne donnant pas un sens à l’alinéa 231.2(1)a). En matière d’interprétation législative, il existe une présomption de non-redondance. Chaque mot d’une loi est présumé être logique et jouer un rôle précis pour favoriser l’objet de la loi. Ce principe exige qu’un sens soit donné aux alinéas a) et b) du paragraphe 231.2(1) et, à moins d’une bonne raison contraire, il faut interpréter différemment les alinéas en question et donner un sens différent aux termes «renseignement» et «document». L’alinéa 231.2(1)b) confère au ministre le pouvoir d’exiger la production «des documents». Le mot «document», tel qu’il figure dans la Loi, ne se limite pas aux pièces écrites. Ce mot, comme le définit l’article 231, comprend «les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces». Correctement interprété, l’alinéa 231.2(1)a) investit le ministre du pouvoir de contraindre un contribuable à fournir tout «renseignement», soit les éléments d’information dont il a connaissance et les éléments de fait. Pour exercer ce pouvoir, le ministre doit être habilité à poser des questions pour obtenir et connaître les faits et chiffres. Les termes employés à l’alinéa a) permettent au ministre non seulement d’obtenir les renseignements concernant le revenu d’un contribuable, mais aussi de déterminer la forme que doivent revêtir ces renseignements. Le ministre était par conséquent en droit d’exiger la production de documents et de registres en application de l’alinéa 231.2(1)b) et de poser des questions pour s’informer et connaître les faits en vertu de l’alinéa 231.2(1)a).

2) Le juge des demandes a autorisé Dunwoody à supprimer des noms et des renseignements pour protéger, au besoin, le caractère confidentiel de l’information recueillie de tiers. Or, une fois que Dunwoody eut rassemblé les documents requis, on a constaté que rien ne devait en être retranché. Le dossier soumis au juge des demandes ne renfermait aucun élément de preuve indiquant qu’un document quelconque visé par les demandes de production contenait des renseignements se rapportant à des tiers. Le juge des demandes a donc commis une erreur en déclarant que Dunwoody avait le droit d’expurger les documents en question. Il aurait dû plutôt conclure que Dunwoody n’avait pas réussi à établir un fait quelconque au soutien de ce droit.

(3) The requirements were intended to test the taxpayers' entitlement to the interest deduction which depends upon whether the statutory conditions in paragraph 20(1)(c) of the *Income Tax Act* are met, and if not, whether the general anti-avoidance rule in subsection 245(2) applies. The determination of a taxpayer's liability is a purpose related to the administration and enforcement of the Act. A requirement is valid if the requested information may be relevant in the determination of the tax liability of the named taxpayer. The information which the taxpayers objected to producing could be relevant to determining their tax liability under the Act. The Applications Judge correctly determined that the requirements were issued for the purpose of the administration and enforcement of the Act.

(4) The last issue was whether tax memoranda, notes of tax advice or other documents which set out the tax advice given by a tax accountant to a client are privileged communications. The Supreme Court of Canada has recognized two types of legal privilege: "class" privilege and "case-by-case" privilege. Solicitor-client privilege is rooted in the proper administration of justice. Lawyers are legally and ethically required to uphold and protect the public interest in the administration of justice; accountants are not so bound. No overriding policy consideration exists so as to elevate the advice given by tax accountants to the level of solicitor-client privilege. A principled approach to the question of case-by-case privilege should always be employed, taking into account each of the four factors set out by Professor Wigmore in his American treatise on evidence, and the particular circumstances of each case. According to the first Wigmore principle, the communications must originate with an expectation of confidentiality. Dunwoody and the taxpayers did not discharge their onus of showing that the relationship in issue carried with it an expectation of confidentiality sufficient to meet the first Wigmore principle. The taxpayers also did not show that confidentiality was essential to the full and satisfactory maintenance of their relationship with their tax accountant so as to satisfy Wigmore's second principle. Confidentiality may be desired, as with all personal and professional relationships, but the relationships here did not depend on confidentiality for their existence. Further, the taxpayers did not show that the tax accountant-client relationship is one that in the opinion of the community ought to be sedulously fostered to the degree that would attract privilege. Such relationship is not as fundamental to society and the administration of justice as the solicitor-client relationship. In considering the fourth Wigmore principle, it must be determined whether the interests served by protecting the communications from disclosure outweigh the interest in getting at the truth and correctly disposing of the matter. The balancing of the injury to the relationship against the benefit of the correct disposal of the matter involves purely public policy considerations. The taxpayers did not show that

3) Les demandes de production avaient pour objet de déterminer si les contribuables étaient fondés à déduire les frais d'intérêts. Ce droit est subordonné à la question de savoir si les conditions énoncées à l'alinéa 20(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont remplies et, dans la négative, si la disposition générale antiévitement, objet du paragraphe 245(2), s'applique. L'évaluation de l'obligation fiscale d'un contribuable est un objectif lié à l'administration et à l'exécution de la Loi. Une demande de production est valide si les renseignements demandés peuvent se rapporter à l'évaluation de la dette fiscale du contribuable visé. Les renseignements que les contribuables s'opposaient à produire pouvaient permettre de déterminer leur dette fiscale en vertu de la Loi. Le juge des demandes a correctement statué que les demandes de production avaient pour objet d'appliquer et d'exécuter la Loi.

4) La dernière question était celle de savoir si les mémorandums, les notes relatives à des conseils fiscaux ou d'autres documents qui exposent l'avis d'un expert-comptable à son client constituent des communications privilégiées. La Cour suprême du Canada a reconnu l'existence de deux sortes de privilèges légaux: un privilège «générique» et un autre qui «dépend des conditions de chaque cas». Le privilège du secret professionnel de l'avocat est essentiel à la bonne administration de la justice. Les avocats sont tenus par la loi et leur code de déontologie de préserver et protéger l'intérêt public dans l'administration de la justice; les experts-comptables ne sont pas assujettis à ces obligations. Aucune considération de politique générale prépondérante ne permet d'assimiler au privilège de l'avocat les conseils obtenus de comptables. Il faut toujours aborder la question du privilège fondé sur les circonstances de chaque cas en s'appuyant sur des principes et en tenant compte à la fois de chacun des quatre critères énoncés par le professeur Wigmore dans son traité américain sur la preuve et des circonstances particulières à chaque cas. Selon le premier critère de Wigmore, on doit s'attendre à ce que les communications soient confidentielles. Dunwoody et les contribuables ne se sont pas acquittés du fardeau de prouver que les rapports en cause étaient censés être suffisamment confidentiels pour satisfaire au premier critère de Wigmore. Les contribuables n'ont pas montré non plus que le caractère confidentiel était un élément essentiel au maintien complet et satisfaisant de leur relation avec leur comptable fiscaliste de façon à répondre au deuxième critère de Wigmore. Le caractère confidentiel peut être souhaité, comme il en va pour tous les rapports personnels et professionnels, mais ceux dont il s'agissait en l'occurrence ne dépendaient pas, pour exister, de l'élément de confidentialité. De plus, les contribuables n'ont pas démontré que leurs rapports avec les comptables fiscalistes étaient de ceux qui, selon l'opinion de la collectivité, doivent être assidûment entretenus au point de bénéficier d'un privilège. La relation entre un expert-comptable et son client n'est pas aussi fondamentale pour la société et l'administration de la justice que l'est la relation

any public injury would occur should these tax accountant-client communications continue to be subject to review by the Minister. If such communications are subject to the spectre of case-by-case privilege, the harm done to the verification and enforcement of the Act would be considerable and would outweigh whatever injury done to tax accountant-client relationships. Overall, the balancing of public interests favoured disclosure. The disputed communications did not meet any of Wigmore's four principles and were therefore not covered by case-by-case privilege.

d'un avocat avec le sien. Quant au quatrième critère de Wigmore, il faut déterminer si l'intérêt qu'il y a à soustraire des communications à la divulgation l'emporte sur celui de connaître la vérité et de bien trancher le litige. L'évaluation du préjudice que subit la relation, comparé à l'avantage que présente le règlement correct d'une affaire, met en jeu des considérations d'ordre public. Les contribuables n'ont pas prouvé qu'un préjudice d'ordre public surviendrait si les communications avec leurs experts-comptables continuaient de faire l'objet d'un examen par le ministre. Si la perspective d'un privilège au cas par cas devait hanter les communications entre les experts-comptables et leurs clients, le préjudice touchant la vérification et l'application de la Loi serait considérable et l'emporterait sur tout autre dommage que subiraient de telles relations. Dans l'ensemble, la divulgation était dans l'intérêt public. Les communications en litige ne répondaient à aucun des quatre critères de Wigmore et n'étaient donc pas protégées par un privilège au cas par cas.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 20(1)(c) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 15), 231 "document" (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 228), 231.2(1) (as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176), 245(2), 248(1) "record" (as enacted by S.C. 1998, c. 19, s. 239).  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 231.3 (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 121).  
*Internal Revenue code*, 26 USC § 7525 (1986).  
*Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1997] 2 F.C. 878; [1997] 2 C.T.C. 275; (1997), 97 DTC 5189; 211 N.R. 220 (C.A.); *Communities Economic Development Fund v. Canadian Pickles Corp.*, [1991] 3 S.C.R. 388; (1991), 85 D.L.R. (4th) 88; [1992] 1 W.W.R. 193; 8 C.B.R. (3d) 121; 76 Man. R. (2d) 1; 131 N.R. 81; 10 W.A.C. 1; *Baron v. Canada*, [1991] 1 F.C. 688; [1991] 1 C.T.C. 125; (1991), 91 DTC 5055; 122 N.R. 47 (C.A.); *M. (A.) v. Ryan*, [1997] 1 S.C.R. 157; (1997), 143 D.L.R. (4th) 1; [1997] 4 W.W.R. 1; 85 B.C.A.C. 81; 29 B.C.L.R. (3d) 133; 34 C.C.L.T. (2d) 1; 8 C.P.C. (4th) 1; 4 C.R. (5th) 220; 42 C.R.R. (2d) 37; 207 N.R. 81.

##### REFERRED TO:

*Borowski v. Canada (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 342; (1989), 57 D.L.R. (4th) 231; [1989] 3 W.W.R. 97; 75

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*International Revenue Code*, 26 USC § 7527 (1986).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 20(1)c) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 15), 231 «document» (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 228), 231.2(1) (mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176), 245(2), 248(1) «registre» (édicte par L.C. 1998, ch. 19, art. 239).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 231.3 (mod. par L.C. 1986, ch. 6, art. 121).  
*Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1997] 2 C.F. 878; [1997] 2 C.T.C. 275; (1997), 97 DTC 5189; 211 N.R. 220 (C.A.); *Fonds de développement économique c. Canadian Pickles Corp.*, [1991] 3 R.C.S. 388; (1991), 85 D.L.R. (4th) 88; [1992] 1 W.W.R. 193; 8 C.B.R. (3d) 121; 76 Man. R. (2d) 1; 131 N.R. 81; 10 W.A.C. 1; *Baron c. Canada*, [1991] 1 C.F. 688; [1991] 1 C.T.C. 125; (1991), 91 DTC 5055; 122 N.R. 47 (C.A.); *M. (A.) c. Ryan*, [1997] 1 R.C.S. 157; (1997), 143 D.L.R. (4th) 1; [1997] 4 W.W.R. 1; 85 B.C.A.C. 81; 29 B.C.L.R. (3d) 133; 34 C.C.L.T. (2d) 1; 8 C.P.C. (4th) 1; 4 C.R. (5th) 220; 42 C.R.R. (2d) 37; 207 N.R. 81.

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Borowski c. Canada (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 342; (1989), 57 D.L.R. (4th) 231; [1989] 3 W.W.R. 97; 75

Sask. R. 82; 47 C.C.C. (3d) 1; 33 C.P.C. (2d) 105; 38 C.R.R. 232; 92 N.R. 110; *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, [1962] S.C.R. 729; (1962), 35 D.L.R. (2d) 49; 62 DTC 1236; *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, [1984] 1 S.C.R. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; [1990] 2 C.T.C. 103; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *R. v. Jarvis*, [2002] 3 S.C.R. 757; (2002), 317 A.R. 1; 219 D.L.R. (4th) 233; [2003] 3 W.W.R. 197; 8 Alta. L.R. (4th) 1; 169 C.C.C. (3d) 1; 6 C.R. (6th) 23; [2003] 1 C.T.C. 135; 101 C.R.R. (2d) 35; 2002 DTC 7547; 295 N.R. 201; *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90; *Fraser Milner Casgrain v. M.N.R.*, [2002] 4 C.T.C. 210; 2002 DTC 7310; (2002), 223 F.T.R. 23 (F.C.T.D.); *Imperial Oil Ltd. v. Canada*, 2003 DTC 5485 (F.C.A.); *R. v. Gruenke*, [1991] 3 S.C.R. 263; [1991] 6 W.W.R. 673; (1991), 67 C.C.C. (3d) 289; 8 C.R. (4th) 368; 7 C.R.R. (2d) 108; 75 Man. R. (2d) 112; 130 N.R. 161; 6 W.A.C. 112; *R. v. McClure*, [2001] 1 S.C.R. 445; (2001), 195 D.L.R. (4th) 513; 151 C.C.C. (3d) 321; 40 C.R. (5th) 1; 266 N.R. 275; 142 O.A.C. 201; *Fortin v. Chrétien*, [2001] 2 S.C.R. 500; (2000), 201 D.L.R. (4th) 223; 272 N.R. 359.

## AUTHORS CITED

*Collins Robert Unabridged French-English, English-French Dictionary*, 5th ed. New York: HarperCollins; Paris: Dictionnaires Le Robert, 1998 "renseignement".  
*Concise Oxford English Dictionary*, 10th ed. Oxford: Oxford Univ. Press, 2002, "document", "information".  
 Sullivan, Ruth. *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4th ed. Markham: Butterworths, 2002.  
 Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, McNaughton Revision, Vol. 8. Boston: Little, Brown & Co., 1961.

## APPEARANCES:

*Robert Carvalho* and *Ron D. F. Wilhelm* for appellant.  
*Joel A. Nitikman* for respondents.

## SOLICITORS OF RECORD:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

Sask. R. 82; 47 C.C.C. (3d) 1; 33 C.P.C. (2d) 105; 38 C.R.R. 232; 92 N.R. 110; *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, [1962] R.C.S. 729; (1962), 35 D.L.R. (2d) 49; 62 DTC 1236; *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres*, [1984] 1 R.C.S. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; [1990] 2 C.T.C. 103; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757; (2002), 317 A.R. 1; 219 D.L.R. (4th) 233; [2003] 3 W.W.R. 197; 8 Alta. L.R. (4th) 1; 169 C.C.C. (3d) 1; 6 C.R. (6th) 23; [2003] 1 C.T.C. 135; 101 C.R.R. (2d) 35; 2002 DTC 7547; 295 N.R. 201; *Ludco Enterprises Ltd. c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90; *Fraser Milner Casgrain c. M.N.R.*, [2002] 4 C.T.C. 210; 2002 DTC 7310; (2002), 223 F.T.R. 23 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Imperial Oil Ltd. c. Canada*, 2003 DTC 5485 (C.A.F.); *R. c. Gruenke*, [1991] 3 R.C.S. 263; [1991] 6 W.W.R. 673; (1991), 67 C.C.C. (3d) 289; 8 C.R. (4th) 368; 7 C.R.R. (2d) 108; 75 Man. R. (2d) 112; 130 N.R. 161; 6 W.A.C. 112; *R. c. McClure*, [2001] 1 R.C.S. 445; (2001), 195 D.L.R. (4th) 513; 151 C.C.C. (3d) 321; 40 C.R. (5th) 1; 266 N.R. 275; 142 O.A.C. 201; *Fortin c. Chrétien*, [2001] 2 R.C.S. 500; (2000), 201 D.L.R. (4th) 223; 272 N.R. 359.

## DOCTRINE

*Collins Robert Unabridged French-English, English-French Dictionary*, 5th ed. New York: HarperCollins; Paris: Dictionnaires Le Robert, 1998, «renseignement».  
*Concise Oxford English Dictionary*, 10th ed. Oxford: Oxford Univ. Press, 2002, «document», «information».  
 Sullivan, Ruth. *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4th ed. Markham: Butterworths, 2002.  
 Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, McNaughton Revision, Vol. 8. Boston: Little, Brown & Co., 1961.

## ONT COMPARU:

*Robert Carvalho* et *Ron D. F. Wilhelm* pour l'appelant.  
*Joel A. Nitikman* pour les intimés.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelant.

*Fraser Milner Casgrain LLP*, Vancouver, for respondents.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

MALONE J.A.:

### Introduction

[1] This appeal and cross-appeal arise from an order of a judge of the Federal Court, Trial Division (the Applications Judge) dated September 3, 2002, which allowed, in part, an application for judicial review of two decisions of the Minister of National Revenue (the Minister) to issue two “requirements to provide information” (requirements). These requirements were issued pursuant to subsection 231.2(1) [as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act). Reasons in support of this order are reported as *Tower v. M.N.R.*, [2003] 2 F.C. 146 (T.D.).

[2] In his requirements, dated July 11 and July 18, 2001, the Minister required BDO Dunwoody (Dunwoody), the accountants for Bruce Kitsch, Leslie Tower and Robert Tower (the taxpayers) to deliver up all the tax files, tax planning documents and all of the files relating to the taxpayers, and to provide written responses to certain questions. The Applications Judge ordered the taxpayers to comply with the Minister’s requirements, except for those parts which required written responses to questions, or which compelled Dunwoody to create new documents; these latter demands being said to be outside the scope of subsection 231.2(1).

[3] Subsection 231.2(1) of the Act provides authority for the Minister to issue requirements. It reads:

**231.2.** (1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, including the collection of any amount payable under this Act

*Fraser Milner Casgrain LLP*, Vancouver, pour les intimés.

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

LE JUGE MALONE, J.C.A.:

### Introduction

[1] Les présents appel et appel incident font suite à une ordonnance d’un juge de la Section de première instance de la Cour fédérale (le juge des demandes) datée du 3 septembre 2002 accueillant en partie une demande de contrôle judiciaire portant sur deux décisions du ministre du Revenu national (le ministre) qui a envoyé deux «demandes de production de renseignements» (les demandes) en application du paragraphe 231.2(1) [mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176] de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (la Loi). Les motifs à l’appui de cette ordonnance sont publiés dans *Tower c. M.R.N.*, [2003] 2 C.F. 146 (1<sup>re</sup> inst.).

[2] Par lesdites demandes, respectivement datées du 11 et 18 juillet 2001, le ministre exigeait de BDO Dunwoody, le cabinet d’experts-comptables de Bruce Kitsch, Leslie Tower et Robert Tower (les contribuables), de remettre tous les dossiers fiscaux, documents de planification fiscale et autres dossiers se rapportant aux contribuables et de répondre par écrit à certaines questions. Le juge des demandes ordonnait aux contribuables de se conformer aux demandes de production de renseignements, hormis les parties nécessitant des réponses écrites aux questions ou qui enjoignaient à Dunwoody de créer de nouveaux documents, ces dernières demandes n’entrant pas dans le champ d’application du paragraphe 231.2(1).

[3] Le paragraphe susdit de la Loi, dont la teneur suit, donne pouvoir au ministre d’adresser des demandes de production de renseignements:

**231.2.** (1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l’application et l’exécution de la présente loi, y compris la perception d’un montant payable par une personne en vertu de

by any person, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return; or

(b) any document. [Emphasis added.]

### Issues

[4] Various errors of law are alleged in the appeal and cross-appeal. In brief, these are the issues:

#### On Appeal

(a) does subsection 231.2(1) allow Dunwoody to refuse to answer the Minister's written questions or to create new documents?

(b) does subsection 231.2(1) permit Dunwoody to redact, that is, remove, confidential references and information in respect of persons other than the taxpayers from the documents to be delivered in response to the Minister's requirements?

#### On Cross-appeal

(c) were the requirements issued for the purpose of the administration and enforcement of the Act within the meaning of section 231.2?

(d) was certain of the requested material that was prepared by Dunwoody for the purpose of providing tax advice to the taxpayers privileged?

### Facts

[5] The taxpayers were businessmen who decided, in 1997, to emigrate from Canada and give up their Canadian residency. They informed their accountants, Dunwoody in Kelowna, British Columbia, of their intention and were referred to Jas Butalia, a chartered accountant with the Calgary office of Dunwoody, who specializes in income tax matters.

la présente loi, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis:

a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;

b) qu'elle produise des documents. [Je souligne.]

### Questions en litige

[4] Diverses erreurs de droit sont alléguées dans l'appel et l'appel incident. Voici en résumé en quoi consistent les questions en litige:

#### Dans l'appel

a) Dunwoody peut-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), refuser de répondre aux questions écrites du ministre ou de créer de nouveaux documents?

b) Dunwoody peut-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), supprimer des documents qu'il doit livrer, en réponse aux demandes du ministre, les indications et renseignements confidentiels relatifs à des personnes autres que les contribuables?

#### Dans l'appel incident

c) les demandes de production de renseignements avaient-elles pour objet d'appliquer et d'exécuter la Loi au sens de l'article 231.2?

d) certains des documents requis que Dunwoody a préparés dans le cadre des conseils fiscaux destinés aux contribuables étaient-ils protégés par le secret professionnel?

### Exposé des faits

[5] Les contribuables, qui sont des hommes d'affaires, ont décidé en 1997 d'émigrer à l'étranger et de se désister de leur résidence canadienne. Ils en ont informé leur cabinet d'experts-comptables, Dunwoody à Kelowna (Colombie-Britannique), qui les a adressés à Jas Butalia, un comptable agréé, spécialiste en matière d'impôt sur le revenu, attaché au bureau de Dunwoody à Calgary.



[6] As a result of their discussions with Mr. Butalia, the taxpayers entered into transactions that apparently were intended to produce interest expense deductions that would offset the taxable income expected to arise when the taxpayers ceased to be residents of Canada in 1998.

[7] The taxpayers each negotiated separate loans with Canadian Imperial Bank of Commerce (CIBC) in amounts ranging from US\$50 million to \$100 million. In their 1997 and 1998 income tax returns, the taxpayers claimed deductions for the interest expenses associated with those loans.

[8] The Minister's initial assessment of the taxpayers' 1997 taxation years allowed the taxpayers their claimed interest deductions.

[9] By letters dated May 12, 2000, the Minister requested from the taxpayers information regarding the 1997 and 1998 tax deductions. Dunwoody responded on behalf of the taxpayers on September 20, 2000, but certain information requested by the Minister was not supplied.

[10] By letters dated May 11, 2001, the Minister set out his position as to why the taxpayers should not be allowed the deductions taken for the CIBC loans in the 1997 taxation year. Subsequently, the taxpayers were reassessed by the Minister and the interest deductions were disallowed for the 1997 and 1998 taxation years. On August 7, 2001, each of the taxpayers filed notices of objection to challenge the correctness of the reassessments. Those objections are now outstanding. Meanwhile, on July 11 and July 18, 2001, the requirements were served on Dunwoody.

[11] The requirements required production of numerous documents, including all tax files, planning documents, working paper files, permanent files, records, minutes or notes of all conversations or meetings,

[6] Suite à leurs discussions avec M. Butalia, les contribuables ont effectué des transactions en vue, semble-t-il, de déduire des frais d'intérêt pour contrebalancer leur revenu imposable prévu une fois qu'ils auront cessé d'être résidents du Canada, en 1998.

[7] Lesdits contribuables ont négocié chacun séparément des emprunts auprès de la Banque Canadienne Impériale de Commerce (CIBC), à hauteur de 50 à 100 millions de dollars US. Dans leurs déclarations de revenu pour 1997 et 1998, ils ont déduit les frais d'intérêt correspondant à ces emprunts.

[8] Le ministre, dans son avis de cotisation initial aux contribuables pour 1997, a admis les déductions des frais d'intérêts qu'ils réclamaient.

[9] Par lettres datées du 12 mai 2000, le ministre a réclamé des contribuables des renseignements concernant les déductions d'impôt opérées en 1997 et 1998, à quoi le cabinet Dunwoody a répondu en leur nom, le 20 septembre 2000, sans fournir cependant certains renseignements demandés par le ministre.

[10] Par lettres datées du 11 mai 2001, le ministre a exposé les raisons pour lesquelles il estimait que les contribuables ne devraient pas bénéficier des déductions réclamées au titre des prêts contractés auprès de la CIBC pour l'année d'imposition 1997. Par la suite, les contribuables ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation de la part du ministre rejetant les déductions pour frais d'intérêt pour les années d'imposition 1997 et 1998. Le 7 août 2001, ils ont déposé, chacun pour sa part, des avis d'opposition contestant l'exactitude des nouvelles cotisations. Ces oppositions sont aujourd'hui en instance. Entre-temps, les demandes de production de renseignements ont été signifiées au cabinet Dunwoody les 11 et 18 juillet 2001.

[11] Ces demandes exigeaient la production d'une foule de documents comprenant notamment les dossiers fiscaux, les documents de planification, les dossiers des documents de travail, les dossiers permanents, les

detailed billings, detailed telephone records, promotional material, and correspondence relating to the taxpayers. In addition, they required answers to a number of questions to be answered by Mr. Hughes, the taxpayers' accountant at the Kelowna office of Dunwoody, and Mr. Butalia. The questions would appear to be designed to elicit facts that were likely to be within the knowledge of Mr. Hughes and Mr. Butalia. There has been no suggestion that Mr. Hughes and Mr. Butalia did not possess the knowledge required to answer the questions. However, the Minister conceded that if they did not possess the information, an answer to that effect would have complied with the requirements.

[12] The taxpayers and Dunwoody commenced an application for judicial review challenging the validity of the requirements, and also making a claim of privilege with respect to the required documents and information. The Applications Judge allowed the application in part. He found that the general tax liability of the taxpayers was the subject of a genuine and serious inquiry by the Minister, and that the requirements met the tests of relevance and reasonableness established by this Court in *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1997] 2 F.C. 878 (C.A.). However, he interpreted subsection 231.2(1) as giving the Minister the right to require the production of documents, but not the right to require the answers to questions, and on that basis he held that the requirements were invalid with respect to the questions asked of Mr. Hughes and Mr. Butalia.

[13] The Applications Judge also indicated that if any of the documents or information to be produced under the requirements referred to a client of Dunwoody unrelated to the respondents, Dunwoody had the right to redact the documents to expunge that person's name before the document or information was submitted to the Minister. Dunwoody did not redact any information from the requested material which it prepared but did not deliver to the Minister, pending the ultimate outcome of these proceedings.

relevés, les minutes et notes de toutes les conversations ou réunions, les facturations détaillées, les relevés détaillés des communications téléphoniques, le matériel de promotion et la correspondance relative aux contribuables. Elles exigeaient en outre des réponses à un certain nombre de questions auxquelles M. Hughes, l'expert-comptable des contribuables au bureau de Dunwoody à Kelowna ainsi que M. Butalia devaient répondre. Ces questions avaient semble-t-il pour but de tirer au clair des faits dont MM. Hughes et Butalia auraient eu vraisemblablement connaissance. Personne n'a laissé entendre que l'un et l'autre n'étaient pas en mesure de répondre aux questions. Le ministre a toutefois admis que s'ils n'avaient pas en main les renseignements nécessaires, une réponse de leur part en ce sens satisferait à ses demandes.

[12] Les contribuables et Dunwoody ont ensemble déposé une demande de contrôle judiciaire contestant la validité des demandes de production de renseignements tout en se réclamant du secret professionnel à l'égard des documents et renseignements requis. Le juge des demandes a accueilli en partie la demande de contrôle. Il a déterminé que l'obligation fiscale totale des contribuables faisait l'objet d'une enquête véritable et sérieuse de la part du ministre et que les demandes de production répondaient aux critères de pertinence et de plausibilité établis par la Cour dans *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1997] 2 C.F. 878 (C.A.). Il a cependant jugé que le paragraphe 231.2(1) donnait au ministre le droit de demander la production de documents, mais non celui d'exiger des réponses à des questions et, partant de là, il a conclu que les demandes de production de renseignements n'étaient pas valides au regard des questions posées à MM. Hughes et Butalia.

[13] Le juge des demandes a également indiqué qu'au cas où un document ou un renseignement quelconque visé par des demandes de production avait trait à un client du cabinet Dunwoody étranger aux intimés, Dunwoody avait le droit de supprimer de ce document ou renseignement le nom de la personne en question avant de le communiquer au ministre. Dunwoody n'a rien expurgé des documents qu'il a préparés, mais qu'il n'a pas livrés au ministre en attendant l'issue finale de la présente instance.

Analysis

Issue (a): Does subsection 231.2(1) allow Dunwoody to refuse to answer the Minister's written questions or to create new documents?

[14] The Applications Judge held that the powers of subsection 231.2(1) require the production of documents and information in existence, but that it is not framed so broadly that accountants can be required to respond to written interrogatories. He reasoned that if subsection 231.2(1) of the Act were intended to be so broad as to provide the Minister with the option to conduct a written examination for discovery, Parliament would have so provided. It is my respectful opinion that the learned Applications Judge erred in his interpretation of subsection 231.2(1). His error, in my view, lies in his failure to give a meaning to paragraph 231.2(1)(a).

[15] In statutory interpretation there is a presumption against redundancy. The governing principle has been described in Ruth Sullivan, *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4th ed. (Markham: Butterworths, 2002), at page 158:

It is presumed that the legislature avoids superfluous or meaningless words, that it does not pointlessly repeat itself or speak in vain. Every word in a statute is presumed to make sense and to have a specific role to play in advancing the legislative purpose.

[16] The same principle is expressed as follows by Iacobucci J. in *Communities Economic Development Fund v. Canadian Pickles Corp.*, [1991] 3 S.C.R. 388, at page 408:

It is a principle of statutory interpretation that every word of a statute must be given meaning: "A construction which would leave without effect any part of the language of a statute will normally be rejected" (*Maxwell on the Interpretation of Statutes* (12th ed. 1969), at p. 36).

[17] Applied in this case, that principle dictates that meaning must be given to both paragraphs (a) and (b) of subsection 231.2(1), and unless there is good reason to the contrary, a different interpretation must be given to both paragraphs, and different meanings to the words "information" and "document".

Analyse

Question a): Dunwoody peut-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), refuser de répondre aux questions écrites du ministre ou de créer de nouveaux documents?

[14] Le juge des demandes a décidé que les pouvoirs découlant du paragraphe 231.2(1) comprennent la production de documents et de renseignements existants, mais que cette disposition n'est pas rédigée de façon assez large pour contraindre les experts-comptables à répondre à des interrogations écrites. Il s'est expliqué en disant que si le législateur voulait assortir la disposition en question d'une portée assez large pour que le ministre ait l'option de procéder par écrit à un interrogatoire préalable, il y aurait pourvu. Je suis d'avis que le juge des demandes a interprété de façon erronée le paragraphe 231.2(1). Son erreur consiste, à mon point de vue, à n'avoir pas donné un sens à l'alinéa 231.2(1)a.

[15] En matière d'interprétation législative, il existe une présomption de non-rendance. Le principe dominant a été énoncé dans *Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes*, 4<sup>e</sup> éd. (Markham: Butterworths, 2002), à la page 158:

[TRADUCTION] La législature est censée éviter les termes superflus ou dénués de sens, de se répéter inutilement ou de s'exprimer en vain. Chaque mot d'une loi est présumé être logique et jouer un rôle précis pour favoriser l'objet de la loi.

[16] Le même principe est formulé en ces termes par le juge Iacobucci dans *Fonds de développement économique local c. Canadian Pickles Corp.*, [1991] 3 R.C.S. 388, aux pages 408 et 409:

C'est un principe d'interprétation législative qu'il faut donner un sens à chaque terme d'une loi: [TRADUCTION] «Une interprétation qui laisserait sans effet une partie des termes employés dans une loi sera normalement rejetée» (*Maxwell on the Interpretation of Statutes* (12<sup>e</sup> éd. 1969), à la p. 36).

[17] Appliqué en l'espèce, ce principe exige qu'un sens soit donné aux alinéas a) et b) du paragraphe 231.2(1) et, à moins d'une bonne raison contraire, il faut interpréter différemment les alinéas en question et donner un sens différent aux termes «renseignement» et «document».

[18] The word “information”, used in paragraph 231.2(1)(a), is not defined in the Act. Referring to the *The Concise Oxford English Dictionary*, 10th ed., “information” is defined as “facts or knowledge provided or learned as a result of research or study” or “what is conveyed or represented by a particular sequence of symbols, impulses, etc.” The French version of paragraph 231.2(1)(a) uses the word “renseignement”. In *Collins Robert Unabridged French-English, English-French Dictionary* (5th ed.), “renseignement” is defined as “information, piece of information”.

[19] Turning to paragraph 231.2(1)(b), it provides the Minister with the power to compel production of “any document”. Again, referring to *The Concise Oxford English Dictionary*, 10th ed., “document” is defined as “a piece of written, printed, or electronic matter that provides information or evidence or that serves as an official record.” However, the word “document”, as used in the Act, is not restricted to writings. It is defined in section 231 [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 228] to include “money, a security and a record”. “Record” in turn is defined in subsection 248(1) [as enacted *idem*, s. 239] as including “an account, an agreement, a book, a chart or table, a diagram, a form, an image, an invoice, a letter, a map, a memorandum, a plan, a return, a statement, a telegram, a voucher, and any other thing containing information, whether in writing or in any other form”.

[20] Paragraph 231.2(1)(a), when properly interpreted, empowers the Minister to compel a taxpayer to provide “information”, meaning knowledge or facts. In order to exercise this power, the Minister must be able to ask questions to elicit the knowledge, facts or figures. The words “return of income or supplementary return” in paragraph (a) does not detract from this interpretation as the preceding word “including” means that the phrase is not exhaustive of the meaning of “information.” These words enable the Minister not only to get the information regarding a taxpayer’s income, but also to specify the form in which this information must be provided, i.e. a tax return containing prescribed information rather than

[18] La Loi ne définit pas le mot «renseignement» figurant à l’alinéa 231.2(1)a). Si l’on consulte *The Concise Oxford English Dictionary*, 10<sup>e</sup> éd., «*information*» «renseignement» veut dire [TRADUCTION] «les faits ou la connaissance obtenus ou acquis par voie de recherche ou d’études» ou [TRADUCTION] «ce qui est véhiculé ou représenté par une séquence de symboles, d’impulsions, etc.» La version française de l’alinéa 231.2(1)a) parle de «renseignement». Le *Collins Robert Unabridged French-English, English-French Dictionary* (5<sup>e</sup> éd.) définit «renseignement» comme étant [TRADUCTION] «une information ou un élément d’information».

[19] L’alinéa 231.2(1)b), quant à lui, donne au ministre le pouvoir d’exiger la production «des documents». Encore une fois, *The Concise Oxford English Dictionary*, 10<sup>e</sup> éd., définit le terme «*document*» comme étant [TRADUCTION] «un écrit, un imprimé, ou un produit de l’électronique qui fournit un renseignement ou une preuve ou qui sert de registre officiel». Toutefois, le mot «document» tel qu’il figure dans la Loi, ne se limite pas aux pièces écrites. Ce mot, comme le définit l’article 231 [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 228], comprend «les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces». Le mot «registre» qui est défini à son tour au paragraphe 248(1) [édicte, *idem*, art. 239] comprend à son tour «les comptes, conventions, livres, graphiques et tableaux, diagrammes, formulaires, images, factures, lettres, cartes, notes, plans, déclarations, états, télégrammes, pièces justificatives et toute autre chose renfermant des renseignements qu’ils soient par écrit ou sous toute autre forme».

[20] Correctement interprété, l’alinéa 231.2(1)a) investit le ministre du pouvoir de contraindre un contribuable à fournir tout «renseignement» ce qui veut dire les éléments d’information dont il a connaissance et les éléments de fait. Pour exercer ce droit, le ministre doit être habilité à poser des questions pour obtenir et connaître les faits et chiffres. Les mots «une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire», à l’alinéa a) n’enlèvent rien à cette interprétation du fait que le terme «y compris» qui le précède signifie que la phrase ne restreint pas le sens du mot «information». Ces termes permettent au ministre non seulement d’obtenir les renseignements concernant le revenu d’un contribuable,

in a letter. In my view, the Minister is therefore able to compel production of documents and records under paragraph 231.2(1)(b) and ask questions to elicit knowledge or facts under paragraph 231.2(1)(a).

Issue (b): Does subsection 231.2(1) of the Act permit Dunwoody to redact, that is, remove, confidential references and information in respect of persons other than the taxpayers from the documents to be delivered in response to the Minister's requirements?

[21] In preparing to disclose the requested material to the Minister, Dunwoody was concerned that some material might contain the names of or information concerning other clients not legally associated with or related to the taxpayers. Accordingly, during the course of argument, Dunwoody asked the Applications Judge for permission to redact such names or information from the material if it became necessary to protect confidential third party information. The Applications Judge agreed with this proposal.

[22] Once Dunwoody assembled the required documents, it was discovered that there was nothing to be redacted. It is argued for the taxpayers that this issue should not be dealt with at all because it is moot, in the sense that there is no live controversy between the parties on the question of redaction of the documents. The Crown argues that this is an appropriate case in which to deal with the issue despite its mootness (see *Borowski v. Canada (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 342, at page 353). In my view, it is appropriate to deal with the Applications Judge's conclusion on the redaction issue, despite its mootness, because of the likelihood of uncertainty and confusion that could result from the Applications Judge's comments, and also because the issue is amenable to a simple resolution.

[23] The record before the Applications Judge contains no evidence that there was any third party information in any of the documents that were the

mais aussi de déterminer la forme que doivent revêtir ces renseignements, c'est-à-dire une déclaration de revenu contenant les renseignements prescrits, plutôt qu'une lettre. À mon avis, le ministre est par conséquent en droit d'exiger la production de documents et de registres en application de l'alinéa 231.2(1)(b) et de poser des questions pour s'informer et connaître les faits en vertu de l'alinéa 231.2(1)(a).

Question b): Dunwoody peut-il, en vertu du paragraphe 231.2(1), supprimer des documents qu'il doit livrer en réponse aux demandes du ministre, les indications et renseignements confidentiels relatifs à des personnes autres que les contribuables?

[21] En s'appêtant à communiquer au ministre les documents exigés, Dunwoody craignait que certains d'entre eux puissent contenir des noms et des renseignements se rapportant à d'autres clients qui n'étaient pas juridiquement associés ou liés aux contribuables. C'est pourquoi, au cours de la plaidoirie, il a sollicité du juge des demandes l'autorisation de supprimer de tels noms ou renseignements pour protéger, au besoin, le caractère confidentiel de l'information recueillie de tiers. Le juge des demandes a accédé à cette proposition.

[22] Une fois que Dunwoody eut rassemblé les documents requis, on a constaté que rien ne devait en être retranché. Il est allégué, au nom des contribuables, qu'il ne faudrait pas du tout aborder cette question parce qu'elle est hors de propos, du fait que la mise au point des documents ne suscite pas de controverse entre les parties. La Couronne soutient qu'il convient, malgré cela, d'en discuter (voir *Borowski c. Canada (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 342, à la page 353). Je suis d'avis qu'il est approprié d'examiner la conclusion du juge des demandes concernant la question de révision des documents en dépit de son caractère théorique, en raison de l'incertitude et de la confusion qui pourraient vraisemblablement découler des observations de ce juge et aussi, parce que la question peut être facilement tranchée.

[23] Le dossier soumis au juge des demandes ne renferme aucun élément de preuve indiquant qu'un document quelconque visé par les demandes de

subject of the requirements. Dunwoody's proposal to redact third party information was based solely on speculation as to a potential future problem. Therefore, the Applications Judge erred in stating that Dunwoody has a right of redaction with respect to the documents that are the subject of the requirements. Rather, what he should have concluded is that Dunwoody had failed to establish any factual basis for asserting a right of redaction (assuming, without deciding, that such a right may exist).

[24] That is sufficient to dispose of the redaction issue in this case. I recognize that this resolution of the matter leaves unanswered theoretical questions. For example, it is debatable whether there is a right of redaction at all with respect to documents that fall within the scope of a valid requirement under subsection 231.2(1). In this regard, there is jurisprudence from the Supreme Court of Canada that supports the proposition that a requirement is not invalid merely because it results in the disclosure of private transactions involving persons who are not under investigation and may not be liable to tax (see *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, [1962] S.C.R. 729, at page 735; *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, [1984] 1 S.C.R. 614, at page 623; and *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at page 639).

[25] If a right of redaction exists in theory, there is an issue as to who ought to determine whether the right should be exercised in a particular case, the person to whom the requirement is directed, or the Minister, or the court. If a dispute should arise in future about the right to redact a document that is within the scope of a valid requirement but contains third party information that for some reason the Minister ought not to have, I have no doubt that the parties will find a way to have the issues debated in an appropriate forum. Meanwhile, I prefer to express no opinion on issues that do not arise in this case.

[26] For these reasons, the Minister's appeal is well founded and should be allowed, subject only to the resolution of the issues raised in the cross-appeal.

production contenait des renseignements se rapportant à des tiers. La proposition de Dunwoody de retrancher pareils renseignements était tout à fait spéculative afin de parer à tout problème éventuel. Le juge des demandes a déclaré, par erreur, que Dunwoody a le droit d'expurger les documents qui font l'objet des demandes de production. Il aurait dû plutôt statuer que Dunwoody n'avait pas réussi à établir un fait quelconque au soutien de ce droit (en supposant, sans en décider, qu'un tel droit existe).

[24] Voilà qui suffit à régler, en l'espèce, la question de la mise au point des documents. J'admets que cette solution laisse en suspens des questions théoriques. Ainsi, la question est discutable de savoir s'il existe un quelconque droit d'expurger les documents valablement visés par une demande de production présentée en vertu du paragraphe 231.2(1). À cet égard, la jurisprudence de la Cour suprême du Canada appuie la proposition disant qu'une demande de production n'est pas frappée de nullité du seul fait qu'elle donne lieu à la divulgation de transactions mettant en cause des personnes qui ne font pas l'objet d'enquête et qui ne sont peut-être pas assujetties à l'impôt (voir *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, [1962] R.C.S. 729, à la page 735; *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres*, [1984] 1 R.C.S. 614, à la page 623; et *R. c. McKinlay Transport*, [1990] 1 R.C.S. 627, à la page 639).

[25] Si le droit d'expurger existe en théorie, la question se pose de savoir qui devrait décider de l'exercice de ce droit dans un cas déterminé: est-ce la personne visée par la demande de production, le ministre ou la Cour? Si un litige survenait plus tard au sujet du droit d'expurger un document visé par une demande de production valide qui renferme des renseignements sur une tierce partie, mais que le ministre, pour une raison ou une autre, ne devrait pas connaître, je n'ai aucun doute que les parties s'arrangeront pour débattre la question dans une tribune appropriée. Entre-temps je préfère ne pas me prononcer sur des points qui ne sont pas soulevés en l'espèce.

[26] Pour ces motifs, l'appel interjeté par le ministre est bien fondé et doit être accueilli sous la seule réserve des questions soulevées dans l'appel incident.

**Issue (c):** Were the requirements issued for the purpose of the administration and enforcement of the Act within the meaning of section 231.2?

[27] The evidence establishes that the requirements are intended to test the taxpayers' entitlement to the interest deduction. Broadly speaking, entitlement to the interest deduction depends upon whether the statutory conditions in paragraph 20(1)(c) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 15] of the *Income Tax Act* are met, and if not, whether the general anti-avoidance rule in subsection 245(2) applies.

[28] The position of the taxpayers is that the requirements would result in the disclosure of tax planning documents and information about their subjective intention in entering into the transactions that gave rise to the claim for the interest deduction. They argue that the Minister cannot possibly require tax planning documents and evidence of subjective intention for the purpose of the administration and enforcement of the *Income Tax Act*, because those matters are not relevant to the applicability of paragraph 20(1)(c) or subsection 245(2). I am unable to accept this argument. The scope of subsection 231.2(1) is not as limited as the taxpayers suggest.

[29] A number of cases have dealt with the scope of subsection 231.2(1) (see *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, *supra*; *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, *supra*; *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, *supra*; and *R. v. Jarvis*; [2002] 3 S.C.R. 757, at paragraph 51). The relevant principles from these authorities establish that the determination of a taxpayer's tax liability is a purpose related to the administration and enforcement of the Act. A requirement is valid if the requested information may be relevant in the determination of the tax liability of the named taxpayer. This is a low threshold. Subsection 231.2(1) gives the Minister a broader authority to obtain information than would be the case if, for example, the Minister were conducting pre-trial examinations for discovery in the context of an income tax appeal.

**Question c):** Les demandes de production avaient-elles pour objet d'appliquer et d'exécuter la Loi au sens de l'article 231.2?

[27] Les éléments de preuve établissent que les demandes de production ont pour objet de déterminer si les contribuables sont fondés à déduire les frais d'intérêts. De façon générale, ce droit est subordonné à la question de savoir si les conditions énoncées à l'alinéa 20(1)c) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art 15] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont remplies et, dans la négative, si la disposition générale antiévitement, objet du paragraphe 245(2), s'applique.

[28] Les contribuables font valoir que les demandes de production conduiront à communiquer des documents de planification fiscale ainsi que des renseignements sur leur intention profonde touchant les transactions qui ont donné lieu à la demande de déduction des frais d'intérêts. Ils allèguent que le ministre ne peut vraiment pas exiger des documents de planification financière ou une preuve de l'intention subjective des contribuables en vue d'appliquer et d'exécuter la *Loi de l'impôt sur le revenu*, car ces questions ne sont pas pertinentes quant à l'applicabilité de l'alinéa 20(1)c) ou du paragraphe 245(2). Il m'est impossible d'accepter cet argument. La portée du paragraphe 231.2(1) n'est pas aussi restreinte que le disent les contribuables.

[29] La portée du paragraphe 231.2(1) a été abordée dans un certain nombre de causes (voir *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, précitée; *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national*, précitée; *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, précitée; et *R. c. Jarvis* [2002] 3 R.C.S. 757, au paragraphe 51). Les principes pertinents établis par ces tribunaux affirment que l'évaluation de l'obligation fiscale d'un contribuable est un objectif lié à l'application et l'exécution de la Loi. Une demande de production est valide si les renseignements demandés peuvent se rapporter à l'évaluation de la dette fiscale du contribuable visé. C'est là un seuil peu élevé. Le paragraphe 231.2(1) accorde au ministre un pouvoir plus étendu pour obtenir des renseignements que s'il s'agissait pour lui, par exemple, de procéder à un interrogatoire préalable dans le cadre d'un appel en matière d'impôt sur le revenu.

[30] In my view, the information which the taxpayers object to producing may be relevant to determining their tax liability under the Act. As Desjardins J.A. stated at paragraph 23 for an unanimous panel of this Court in *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, *supra*:

Because of the nature of the conduct regulated by the *Income Tax Act*, there are, in many cases, no ways of determining whether proscribed conduct has been engaged in, short of studying the process by which a suspected corporation or business has made and implemented its decision.

[31] First of all, tax planning information can shed light on intention and therefore may be important in interpreting contracts or determining whether persons are acting at arms' length. Further, it may be relevant in determining the residency of the taxpayers, which is an issue in the present case, since a relevant factor is whether they intended to sever their ties to Canada permanently or only temporarily. Finally, the subjective intention of the taxpayers may be relevant in determining interest deductibility or the applicability of the general anti-avoidance provision. The purpose test may be an objective one, but a taxpayer's intention is certainly a relevant consideration (see *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082, at paragraphs 54-55; and *Fraser Milner Casgrain v. M.N.R.*, [2002] 4 C.T.C. 210 (F.C.T.D.)).

[32] The taxpayers also assert that the requirements, which are intended to elicit information about the 1997 and 1998 taxation years, were issued more than three years after the initial assessment of those years, and thus after the expiry of the normal limitation period for those years. They argue that because the Minister cannot reassess those years, they need not produce any documents covered by the requirements. I cannot agree. First, there is no statutory time limit for requirements. Second, the record does not establish that the Minister cannot reassess the taxpayers for 1997 and 1998. Assuming, without deciding, that the requirements relate only to those years, there are numerous statutory provisions that permit the Minister to reassess within

[30] À mon avis, les renseignements que les contribuables s'opposent à produire peuvent permettre de déterminer leur dette fiscale en vertu de la Loi. Comme l'a dit le juge Desjardins, J.C.A. au paragraphe 23 de la décision unanime de la Cour dans *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, précitée:

En raison de la nature de la conduite qui est réglementée par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est souvent impossible de déterminer si le contribuable a commis des actes proscrits, à moins d'étudier les moyens que la société ou l'entreprise soupçonnée a utilisés pour prendre sa décision ou pour la mettre en œuvre.

[31] Tout d'abord, les renseignements sur la planification fiscale peuvent faire la lumière sur l'intention des contribuables et, partant, revêtir de l'importance au regard de l'interprétation des contrats ou pour déterminer si des individus agissent sans lien de dépendance. En outre, ces renseignements peuvent aider à déterminer la résidence des contribuables qui est en cause en l'espèce, puisqu'il est pertinent de savoir s'ils avaient l'intention de rompre, définitivement ou temporairement, leurs attaches avec le Canada. Enfin, l'intention subjective des contribuables peut servir à déterminer si les frais d'intérêt sont déductibles ou si la disposition générale antiévitement est applicable. Le critère de l'objet peut être objectif, mais l'intention du contribuable est sans doute un élément pertinent (voir *Ludco Enterprises Ltd. c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082, paragraphes 54 et 55; et *Fraser Milner Casgrain c. M.N.R.*, [2002] 4 C.T.C. 210 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)).

[32] Les contribuables affirment également que les demandes de production, qui visent à obtenir des renseignements au sujet des années d'imposition 1997 et 1998, ont été adressées plus de trois ans après l'avis de cotisation initial relatif à ces années et donc, après l'expiration du délai de prescription normal applicable à ces années-là. Ils soutiennent qu'ils n'ont pas besoin de produire un document quelconque exigé par les demandes de production, puisque le ministre ne peut plus établir de nouvelles cotisations pour les années en question. Je ne partage pas ce point de vue. Premièrement, les demandes de production de documents ne sont assujetties à aucun délai de prescription. En second lieu, il n'est pas établi au dossier



three years after the expiry of the normal limitation period. There are also statutory exceptions that remove all time limitations.

[33] Finally, the taxpayers argue that the requirements improperly subvert the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688, relating to pre-trial discovery. The simple answer to this argument is no income tax appeal has been commenced in this case. In any event, the Minister's right to investigate the affairs of a taxpayer is not necessarily limited by the commencement of an appeal (see *Imperial Oil Ltd. v. Canada*, 2003 DTC 5485 (F.C.A.)). There may be situations where the exercise of a statutory power of investigation is abusive, but this is not such a case.

[34] For the foregoing reasons, in my analysis, the Applications Judge correctly determined that the requirements were issued for the purpose of the administration and enforcement of the Act.

Issue (d): Was certain of the requested material that was prepared by Dunwoody for the purpose of providing tax advice to the taxpayers privileged?

[35] This issue raised the question as to whether tax memoranda, notes of tax advice, or other documents which set out or show the tax advice given by a tax accountant to a client and the reasoning or analysis behind the tax advice are privileged communications. If so, such communications would not be subject to disclosure under Canadian law even though the subject matter may be relevant to an income tax audit or Tax Court proceeding.

[36] The Supreme Court of Canada has recognized that there are two types of legal privilege—"class"

que le ministre n'est pas en mesure de fixer de nouvelles cotisations pour 1997 et 1998. En supposant, sans conclure, que les demandes de production se rapportent uniquement à ces années-là, de nombreuses dispositions législatives autorisent le ministre à établir de nouvelles cotisations au cours des trois années qui suivent l'expiration du délai normal de prescription. D'autres exceptions législatives écartent à leur tour tout délai de prescription.

[33] Enfin, les contribuables allèguent que les demandes de production de documents font fi des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt procédure générale*, DORS/90-688, régissant l'interrogatoire préliminaire. Pour répondre à cet argument, il suffit de dire qu'aucun appel en matière d'impôt sur le revenu n'a été interjeté en l'espèce. Quoi qu'il en soit, le droit du ministre d'enquêter sur les affaires d'un contribuable n'est pas nécessairement limité par l'introduction d'un appel (voir *Imperial Oil Ltd. c. Canada*, 2003 DTC 5485 (C.A.F.)). Il se peut que le pouvoir d'enquêter soit exercé abusivement dans certaines circonstances, mais tel n'est pas le cas ici.

[34] Pour les susdits motifs et d'après mon analyse, le juge des demandes a correctement statué que les demandes de production de documents avaient pour objet d'appliquer et d'exécuter la Loi.

Question d): Certains des documents requis que Dunwoody a préparés dans le cadre des conseils fiscaux destinés aux contribuables étaient-ils privilégiés?

[35] Cette question soulève celle de savoir si les mémorandums, les notes relatives à des conseils fiscaux et d'autres documents qui exposent ou présentent l'avis d'un expert-comptable à son client ainsi que le raisonnement ou l'analyse qui sous-tend cet avis, constituent des communications privilégiées. Si elles le sont, elles seraient soustraites, en vertu des lois canadiennes, à l'obligation de communiquer même si le sujet est pertinent au regard d'une vérification de l'impôt sur le revenu ou d'une procédure devant la Cour de l'impôt.

[36] La Cour suprême du Canada a reconnu l'existence de deux sortes de privilèges légaux—un

privilege and “case-by-case” privilege (see *R. v. Gruenke*, [1991] 3 S.C.R. 263, at page 286). The taxpayers urge that their confidential communications with Mr. Butalia, when properly understood, can fit within either category of privilege. They assert that the evidence establishes that they dealt with Dunwoody, and Mr. Butalia in particular, on the understanding that the tax advice they received was confidential. They argue that had they known that tax advice could only be shielded by solicitor-client privilege they would not have discussed the matters with Dunwoody.

[37] In 1990, this Court confirmed that an accountant-client privilege does not exist in relation to advice given by an accountant in connection with the search and seizure provisions of the Act [*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 231.3 (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 121)] (see *Baron v. Canada*, [1991] 1 F.C. 688 (C.A.)). The taxpayers say it is now time to recognize a class privilege for communications between tax accountants who provide professional tax advice to their clients in the course of a professional relationship and such privilege should extend to all types of tax advice; income tax, excise tax, goods and services tax, sales tax and real property tax. It is urged that the categories of privilege are not static and can evolve over time, with the identification of a new class on a principled basis (see Lamer C.J. in *R. v. Gruenke*, *supra*, at pages 289-290).

[38] I see nothing in the submissions of the taxpayers that militates against the earlier ruling rendered by this Court in *Baron v. Canada*, *supra*. Solicitor-client privilege is rooted in the proper administration of justice, made necessary by the need for confidential advice in prosecuting one’s rights and preparing defences against improper claims (see *R. v. McClure*, [2001] 1 S.C.R. 445, at paragraphs 31-35). Lawyers are legally and ethically required to uphold and protect the public interest in the administration of justice (see *Fortin v. Chrétien*, [2001] 2 S.C.R. 500, at paragraph 49). In

privilegé «générique» et un autre qui «dépend des conditions de chaque cas» (voir *R. c. Gruenke*, [1991] 3 R.C.S. 263, à la page 286). Les contribuables insistent à dire que leurs communications confidentielles avec M. Butalia, une fois bien comprises, peuvent se ranger dans l’une ou l’autre de ces catégories. Ils affirment que, d’après les éléments de preuve, ils ont traité avec Dunwoody et particulièrement avec M. Butalia, en tenant pour acquis que les conseils fiscaux qu’ils recevraient étaient confidentiels. Ils allèguent que s’ils avaient su que ces conseils ne pouvaient être protégés que dans le cadre du privilège du secret professionnel de l’avocat, ils n’auraient pas consulté Dunwoody sur ces questions.

[37] En 1990, notre Cour a confirmé que le privilège du secret professionnel ne s’applique pas aux conseils donnés par un expert-comptable à son client en rapport avec les dispositions de la Loi [*Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 231.3 (mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 121)] portant sur les perquisitions et saisies (voir *Baron c. Canada*, [1991] 1 C.F. 688 (C.A.)). De l’avis des contribuables, il est temps aujourd’hui de reconnaître un privilège générique aux communications entre les experts-comptables et les clients auxquels ils donnent des conseils fiscaux dans le cadre d’une relation professionnelle, et ce privilège devrait s’étendre à toutes les catégories de conseils fiscaux, qu’il s’agisse d’impôt sur le revenu, de taxe d’accise, de taxe sur les produits et services, de taxe de vente ou de taxe foncière. Ils font valoir que les catégories de privilèges ne sont pas immuables et qu’elles peuvent évoluer avec le temps par l’identification d’une nouvelle catégorie fondée sur des principes (voir le juge en chef Lamer dans *R. c. Gruenke*, précitée, aux pages 289 et 290).

[38] Je ne vois rien dans les observations des contribuables qui milite contre la décision antérieure de cette Cour dans *Baron c. Canada*, précitée. Le privilège du secret professionnel de l’avocat, qui est essentiel à la bonne administration de la justice, est nécessaire pour que le client puisse, à la faveur d’avis confidentiels, ester en justice et défendre ses droits contre des réclamations indues (voir *R. c. McClure*, [2001] 1 R.C.S. 445, aux paragraphes 31 à 35). Les avocats sont tenus par la loi et par leur code de déontologie de préserver et de protéger l’intérêt public dans l’administration de la justice (voir

contrast, accountants are not so bound. Nor do they provide legal advice, as to do so would constitute a breach of provincial and territorial laws governing the legal professions. In my analysis, no overriding policy consideration exists so as to elevate the advice given by tax accountants to the level of solicitor-client privilege.

[39] As for case-by-case privilege, the Supreme Court of Canada has directed that the principles set out by Professor Wigmore in his American treatise on evidence provide a general framework to determine whether or not a communications is privileged. Within this framework, policy considerations and the requirements of fact-finding can be weighed and balanced on the basis of their relative importance in each case. Consequently, a principled approach to the question of case-by-case privilege should always be employed, taking into account each of the four factors, and the particular circumstances of each case (see *R. v. Gruenke*, *supra*, at pages 289-290).

[40] The four Wigmore principles are these:

(1) The communications must originate in a confidence that they will not be disclosed.

(2) This element of confidentiality must be essential to the full and satisfactory maintenance of the relation between the parties.

(3) The relation must be one which in the opinion of the community ought to be sedulously fostered.

(4) The injury that would inure to the relation by the disclosure of the communications must be greater than the benefit thereby gained for the correct disposal of litigation. [Emphasis added.]

(See John Henry Wigmore, *Evidence in Trials at Common Law*, Vol. 8, McNaughton Revision (Boston: Little, Brown, 1961), at page 527.)

[41] In discussing the first Wigmore principle, the Supreme Court of Canada has stated that “it is absolutely

*Fortin c. Chrétien*, [2001] 2 R.C.S. 500, au paragraphe 49). Les comptables, par contre, ne sont pas assujettis à ces obligations et ils ne donnent pas d’avis juridiques, sinon ils contreviendraient aux lois provinciales et territoriales régissant la profession juridique. D’après mon analyse, aucune considération de politique générale prépondérante ne permet d’assimiler au privilège de l’avocat les conseils obtenus de comptables.

[39] Quant au privilège fondé sur les circonstances de chaque cas, la Cour suprême du Canada a statué que les principes énoncés par le professeur Wigmore dans son traité américain sur la preuve fournissent un cadre général permettant de déterminer si une communication est privilégiée ou non. Dans ce cadre, les considérations de politique et les exigences relatives à l’établissement des faits peuvent être pesées et équilibrées suivant l’importance relative qu’elles revêtent dans chaque cas. Par conséquent, il y aurait toujours lieu d’aborder la question du privilège fondé sur les circonstances de chaque cas en s’appuyant sur des principes et en tenant compte de chacun des quatre critères et des circonstances particulières à chaque cas (voir *R. c. Gruenke*, précitée, aux pages 289 et 290).

[40] Les quatre critères de Wigmore sont les suivants:

[TRADUCTION]

1) Les communications doivent avoir été transmises confidentiellement avec l’assurance qu’elles ne seront pas divulguées.

2) Le caractère confidentiel doit être un élément essentiel au maintien complet et satisfaisant des rapports entre les parties.

3) Les rapports doivent être de la nature de ceux qui selon l’opinion de la collectivité doivent être entretenus assidûment.

4) Les préjudices permanent que subiraient les rapports par la divulgation des communications doit être plus considérable que l’avantage à retirer d’une juste décision. [Non souligné dans l’original.]

(Voir John Henry Wigmore, *Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8, McNaughton Revision. (Boston: Little, Brown, 1961), à la page 527.)

[41] En discutant du premier critère de Wigmore, la Cour suprême du Canada s’est prononcée en ces termes:

crucial that the communications originate with an expectation of confidentiality . . . Without this expectation of confidentiality, the *raison d'être* of the privilege is missing" (see *R. v. Gruenke, supra*, at page 292). While a chartered accountant, as a matter of professional ethics, is required to keep his communications with clients confidential, the accountant knows, or should know, that this confidentiality is restricted by the power of the Minister to require disclosure. Therefore, Dunwoody and the taxpayers have not discharged their onus of showing that the relationship in issue carried with it an expectation of confidentiality sufficient to meet this first Wigmore principle.

[42] The taxpayers have also not shown that confidentiality was essential to the full and satisfactory maintenance of their relationship with Mr. Butalia so as to satisfy Wigmore's second principle. Confidentiality may be desired, as with all personal and professional relationships, but the relationships here did not depend on confidentiality for their existence. Indeed, according to his evidence, had Mr. Kitsch believed that there was no confidentiality involved, he would have still used the same firm of accountants for business and financial advice.

[43] Further, the taxpayers have not shown that the tax accountant-client relationship is one that in the opinion of the community ought to be sedulously fostered to the degree that would attract privilege. While confidentiality may be preferred, the tax accountant-client relationship is in no way as fundamental to society and the administration of justice as the solicitor-client relationship.

[44] The rare situations where case-by-case privilege has been extended to certain specifically identified communications have included clients and their doctors, sexual assault therapists and clergy. These relationships are sedulously fostered to the extent that privilege may apply to them in certain limited circumstances. The reason is obvious. Canadian society puts a much higher

«il est absolument crucial que l'on s'attende à ce que les communications soient confidentielles [. . .] Sans cette expectative de caractère confidentiel, le privilège n'a pas de raison d'être» (voir *R. c. Gruenke*, précitée, à la page 292). Bien qu'un comptable agréé soit tenu, en vertu de son code de déontologie, d'assurer le caractère confidentiel de ses communications avec ses clients, il sait, ou est censé savoir, que ce caractère confidentiel est limité par le pouvoir du ministre d'exiger la divulgation. Par conséquent, Dunwoody et les contribuables ne se sont pas acquittés du fardeau qui leur incombe de prouver que les rapports en cause étaient censés être suffisamment confidentiels pour satisfaire au premier critère de Wigmore.

[42] De même, les contribuables n'ont pas démontré que le caractère confidentiel était un élément essentiel au maintien complet et satisfaisant de leur relation avec M. Butalia de façon à répondre au deuxième critère de Wigmore. Le caractère confidentiel peut être souhaité, comme il en va pour tous les rapports personnels et professionnels, mais ceux dont il s'agit en l'occurrence ne dépendaient pas, pour exister, de l'élément de confidentialité. En fait, la preuve indique que si M. Kitsch avait cru qu'aucun caractère confidentiel n'entraînait en ligne de compte, il se serait malgré tout adressé au même cabinet d'experts-comptables pour obtenir des conseils en matière d'affaires ou de finances.

[43] De plus, les contribuables n'ont pas démontré que leurs rapports avec les comptables fiscalistes étaient de ceux qui, selon l'opinion de la collectivité, doivent être assidûment entretenus au point de bénéficier d'un privilège. Bien que le caractère confidentiel soit préférable, la relation entre un expert-comptable et son client n'est pas aussi fondamentale pour la société et l'administration de la justice que l'est la relation d'un avocat avec le sien.

[44] Les rares situations où la portée d'un privilège en fonction de chaque cas a été étendue à certaines communications bien précises avaient trait aux relations de médecins avec leurs patients, de thérapeutes en matière d'agression sexuelle et de membres du clergé. Ces relations sont assidûment entretenues au point de bénéficier éventuellement d'un privilège dans certaines

value on the physical, mental and spiritual integrity of a person than on personal wealth. It is recognized that unnecessary harm and suffering could result from deterring an individual from consulting a doctor, a sexual assault therapist, or a member of the clergy. The worst that could happen if a person is discouraged from seeking income tax advice is that the person might fail to take advantage of a tax saving opportunity, unfortunate perhaps, but not a threat to one's physical, mental or spiritual well being.

[45] In considering the fourth Wigmore principle, it must be determined whether the interests served by protecting the communications from disclosure outweigh the interest in getting at the truth and correctly disposing of the matter (see *M. (A.) v. Ryan*, [1997] 1 S.C.R. 157, at paragraphs 16 and 31). The balancing of the injury to the relationship against the benefit of the correct disposal of the matter involves purely public policy considerations. As Chief Justice McLachlin held, at this stage of analysis, an occasional injustice should not be accepted as the price of extending privilege from disclosure. While it is true that the traditional categories of privilege necessarily run the risk of occasional injustice, "that does not mean that courts, in invoking new privileges, should lightly condone its extension." (*M. (A.) v. Ryan*, *supra*, at paragraph 32). In that case, the potential injury to be suffered due to the disclosure of the disputed information was described, at paragraph 30, as one that:

. . . perpetuates the disadvantage felt by victims of sexual assault, often women. The intimate nature of sexual assault heightens the privacy concerns of the victim and may increase . . . the difficulty of obtaining redress for the wrong. The victim of a sexual assault is placed in a disadvantaged position as compared with the victim of a different wrong. . . . She is doubly victimized, initially by the sexual assault and later by the price she must pay to claim redress—redress which in some cases may be part of her program of therapy.

Nonetheless, the Court affirmed the disclosure of all documents except the personal notes of a person who

circonstances bien définies. La raison en est bien simple. La société canadienne attache une bien plus grande valeur à l'intégrité physique, mentale et spirituelle d'une personne qu'à sa fortune. Il est établi que le fait de dissuader quelqu'un de consulter un médecin, un thérapeute en matière d'agression sexuelle ou un membre du clergé peut causer un préjudice et des souffrances inutiles. Ce qui peut arriver de pire à une personne qu'on décourage de prendre conseil au sujet de l'impôt sur le revenu, c'est de rater une occasion d'épargner de l'impôt, ce qui est peut-être regrettable, mais qui ne menace en rien son bien-être physique, mental et spirituel.

[45] Considérant le quatrième critère de Wigmore, il faut déterminer si l'intérêt qu'il y a à soustraire des communications à la divulgation l'emporte sur celui de connaître la vérité et de bien trancher le litige (voir *M. (A.) c. Ryan*, [1997] 1 R.C.S. 157, aux paragraphes 16 et 31). L'évaluation du préjudice que subit la relation, comparé à l'avantage que présente le règlement correct d'une affaire, met en jeu des considérations d'ordre public. Comme l'a conclu le juge en chef McLachlin, à ce stade de l'analyse, une injustice occasionnelle ne devrait pas être acceptée pour prix de l'extension du privilège de non-communication. Il est vrai que les catégories de privilège traditionnelles comportent nécessairement ce risque d'injustice occasionnelle. Cela ne veut pas dire qu'en se fondant sur de nouveaux privilèges, «les tribunaux devraient tolérer à la légère l'accroissement de leur portée». (*M.(A.) c. Ryan*, précitée, paragraphe 32). Le préjudice éventuel résultant de la divulgation de renseignements contestés a été décrit au paragraphe 30 de ce jugement comme celui qui:

[. . .] perpétue le désavantage que ressentent les victimes d'agression sexuelle qui sont souvent des femmes. La nature intime de l'agression sexuelle accentue les craintes que la victime éprouve au sujet de sa vie privée et est susceptible d'augmenter la difficulté d'obtenir réparation [. . .] La victime d'une agression sexuelle est alors défavorisée par rapport à la victime d'un autre méfait [. . .] Elle est alors pénalisée doublement, d'abord par l'agression sexuelle elle-même, ensuite par le prix qu'elle doit payer pour demander réparation—une réparation qui, dans certains cas, peut faire partie de son programme de thérapie.

La Cour a entériné, néanmoins, la divulgation de tous les documents à l'exception des notes personnelles d'un

would not be called as a witness at trial and whose opinion was of no consequence. The unsuccessful claim of privilege in that case illustrates the high threshold of injury necessary to overcome the benefit of correctly disposing of the matter.

[46] The taxpayers have not shown that any public injury would occur should these tax accountant-client communications continue to be subject to review by the Minister. Innumerable tax accountant-client relationships have functioned fully in the past notwithstanding the Minister's opportunity to review their communications. Whatever the public injury feared by the taxpayers may be, it has not precluded the full and satisfactory maintenance of those past relationships despite the Minister's powers of review. If tax accountant-client communications are subject to the spectre of case-by-case privilege, the harm done to the verification and enforcement of the Act would be considerable, and would outweigh whatever injury, if any, that would inure to such relationships. Overall, in my analysis, the balancing of public interests favours disclosure.

[47] The disputed communications in this appeal and cross-appeal do not meet any of Wigmore's four principles and are therefore not covered by case-by-case privilege. The Applications Judge correctly held that the documents requested in the requirements are not subject to either class or case-by-case privilege.

[48] It was drawn to the Court's attention that since July 22, 1998, the United States, pursuant to [*Internal Revenue Code*] 26 USC § 7525 (1986), has afforded a class privilege to federally authorized tax practitioners with respect to tax advice given to their clients. Except for criminal matters, the scope of that privilege, where the tax advice given involves either the Internal Revenue Service or United States Federal Court proceedings, is the same as for attorney-client privilege. While a matter of policy interest, it is of no consequence to the task at hand. In addition, a review of the content of that legislation undoubtedly reveals that enactment of the class privilege for accountants is

individu qui ne serait pas appelé à témoigner à l'instance et dont l'opinion est sans objet. La revendication infructueuse du privilège illustre, dans ce cas-là, le seuil élevé du préjudice nécessaire pour l'emporter sur l'avantage à retirer d'une juste décision.

[46] Les contribuables n'ont pas prouvé qu'un préjudice d'ordre public surviendrait si les communications avec leurs comptables continuent de faire l'objet d'examen par le ministre. D'innombrables relations entre des comptables et leurs clients se sont très bien déroulées dans le passé, nonobstant la possibilité pour le ministre de revoir leurs communications. Quel que soit le préjudice d'ordre public que craignent les contribuables, il n'a pas fait obstacle au maintien complet et satisfaisant de telles relations, malgré le pouvoir d'examen du ministre. Si la perspective d'un privilège au cas par cas devait hanter les communications entre les comptables et leurs clients, le préjudice touchant la vérification et l'application de la Loi serait considérable et l'emporterait sur tout autre dommage, que subiraient de telles relations. Dans l'ensemble, j'estime que l'intérêt du public pèse en faveur de la divulgation.

[47] Les communications en litige dans les présents appel et appel incident ne répondent à aucun des quatre critères de Wigmore et ne sont donc pas protégées par un privilège au cas par cas. Le juge des demandes a correctement statué que les documents requis par les demandes de production ne bénéficient ni d'un privilège générique ni d'un privilège au cas par cas.

[48] L'attention de la Cour a été appelée sur le fait que, depuis le 22 juillet 1998, les États-Unis, en application du [*Internal Revenue Code*] 26 U.S.C. § 7525 (1986), ont accordé un privilège générique aux fiscalistes fédéraux agréés en ce qui concerne les conseils fiscaux qu'ils donnent à leurs clients. Mis à part les affaires criminelles, la portée de ce privilège, lorsque les conseils fiscaux impliquent soit le Internal Revenue Service, soit les causes portées devant la Cour fédérale des États-Unis, est la même que celle du privilège qui régit les relations avocat-client. Bien que ce soit là une question de politique, elle n'a aucune incidence sur la tâche qui nous incombe. En outre, la teneur de la Loi

better left with Parliament.

[49] The cross-appeal should be dismissed with costs. The appeal should be allowed with costs, the order of the Applications Judge, dated September 3, 2002, should be set aside, and the application for judicial review should be dismissed with costs.

LÉTOURNEAU J.A.: I agree.

SHARLOW J.A.: I agree.

prouve, à n'en pas douter, qu'il est préférable de laisser au Parlement le soin d'accorder le privilège générique aux comptables.

[49] L'appel incident est rejeté avec dépens. L'appel est accueilli avec dépens, l'ordonnance du juge des demandes, datée du 3 septembre 2002, est infirmée et la demande de contrôle judiciaire, rejetée avec dépens.

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE SHARLOW, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.